



SENTENZA - 142/2025

REPUBBLICA ITALIANA

IN NOME DEL POPOLO ITALIANO

LA CORTE DEI CONTI

SEZIONE TERZA GIURISDIZIONALE CENTRALE D'APPELLO

composta dai magistrati:

Giuseppina MAIO Presidente

Giovanni COMITE Consigliere

Giuseppina MIGNEMI Consigliere relatore

Antonio PALAZZO Consigliere

Marco FRATINI Consigliere

pronuncia la seguente

SENTENZA

nel giudizio di appello in materia di responsabilità, iscritto al n. **59876** del registro di segreteria,

avverso

la sentenza della Corte dei conti - Sezione giurisdizionale regionale per il Lazio n. 115 del 9 febbraio 2022;

promosso da:

ANDREA MARIA MESTRINER, c.f. MSTNRM70H25H501W, nato a Roma il 25.6.1970, rappresentato e difeso dall'Avvocato Arturo Cancrini, c.f.: CNCRTR55C13H501S; pec: arturo.cancrini@avvocato.pe.it; fax: 06.56561640, con domicilio eletto presso lo studio Cancrini e Partners in Roma, alla Piazza San Bernardo, n. 101, che dichiara di voler ricevere ogni comunicazione ai seguenti recapiti pec: arturo.cancrini@avvocato.pe.it; fax:

	06.56561640.	
	- Appellante -	
	<u>contro</u>	
	- Procura Regionale presso la Corte dei conti - Sezione	
	giurisdizionale regionale per il Lazio, in persona del Procuratore	
	regionale in carica;	
	- Procura generale presso la Corte dei conti – Sezione	
	Giurisdizionale Centrale d’Appello, in persona del Procuratore	
	generale in carica.	
	- Fallimento Torre Rossa s.r.l., in persona del curatore fallimentare,	
	Avvocato Fabio Fava;	
	- Appellati -	
	VISTO l’atto d’appello;	
	VISTI gli altri atti e documenti di causa;	
	UDITI , nell’udienza del 17 settembre 2025, svolta con l’assistenza del	
	segretario Dott.ssa Lucia Pellegrino, data per letta la relazione del relatore	
	Cons. Giuseppina Mignemi, l’Avv. Massimo Nunziata, su delega orale	
	dell’Avv. Arturo Cancrini, per l’appellante, e il Vice Procuratore generale,	
	Cons. Sabrina D’Alesio, per la Procura generale;	
	FATTO	
	1. La Procura presso la Corte dei conti - Sezione giurisdizionale	
	regionale per il Lazio, all’esito degli accertamenti istruttori effettuati a seguito	
	della notizia di danno pervenuta in data 3 aprile 2019 dal Dipartimento risorse	
	economiche del Comune di Roma, citava in giudizio la Torre Rossa s.r.l.	
	(dichiarata fallita con la sentenza n. 203 del 18.5.2020 del giudice delegato	
	2	

	presso il Tribunale di Roma, con nomina del curatore fallimentare, Avv.	
	Fabio Fava) e Andrea Maria Mestriner, in proprio, quale amministratore	
	unico e legale rappresentante, dal 17.7.2015 al 21.5.2019, della predetta	
	società, che gestiva la struttura ricettiva denominata “The Church Village”,	
	per il danno causato dall’omesso riversamento, al Comune, dell’imposta di	
	soggiorno riscossa dagli ospiti della struttura, per un importo di euro	
	377.932,00, relativo al periodo dal 17.5.2015 a tutto il 2017.	
	Secondo l’Organo requirente, in particolare, la condotta dei convenuti	
	rappresentava “(...) una gravissima violazione degli obblighi concernenti il	
	rapporto di servizio di natura funzionale tra l’Amministrazione Comunale e	
	la struttura ricettiva. Nella specie si versa in ipotesi di responsabilità di tipo	
	contabile avendo i predetti omesso di riversare somme di spettanza del	
	Comune di Roma e di cui avevano la disponibilità.	
	Pertanto, nei confronti dell’agente contabile e del coautore materiale,	
	anch’egli contabile di fatto, esistono tutti gli elementi di imputazione e di	
	responsabilità: il fatto dannoso; il rapporto di servizio nell’ambito del quale	
	è stato posto il comportamento antigiuridico; il profilo soggettivo del dolo; il	
	nesso causale fra condotta ed evento comportante danno pubblico, certo,	
	attuale, determinato e definitivo nella misura pari ad €. 377.932,00 somma	
	che non risulta a tuttora rifiuta.”.	
	Ciò considerato, la Procura citava in giudizio il Mestriner e Torre Rossa s.r.l.,	
	in persona del curatore fallimentare, per sentirli condannare, in solido, al	
	risarcimento del danno, arrecato al Comune di Roma, quantificato in euro	
	377.932,00.	
	Chiedeva, altresì, il sequestro conservativo di alcuni beni del primo, fino alla	
	3	

	concorrenza della cifra innanzi detta.	
	2. Il sequestro conservativo, autorizzato con decreto presidenziale del 31	
	marzo 2021, veniva integralmente confermato con l’ordinanza n. 125 del	
	2021.	
	3. Con la sentenza n. 115 del 9 febbraio 2022, la Corte dei conti - Sezione	
	giurisdizionale regionale per il Lazio, rigettate l’eccezione di difetto di	
	giurisdizione e la richiesta di riunione con altro giudizio, <i>ex art. 84 c.g.c.</i> , e	
	dichiarata la contumacia del Fallimento della società Torre Rossa s.r.l.,	
	condannava il Fallimento di Torre Rossa s.r.l. al pagamento della somma di	
	euro 377.932,00, oltre interessi e rivalutazione monetaria e condannava,	
	altresì, in via solidale, Andrea Maria Mestriner al pagamento di euro	
	113.379,6, oltre interessi e rivalutazione monetaria, in favore del Comune di	
	Roma Capitale, per il danno derivato dall’omesso riversamento dell’imposta	
	di soggiorno, in relazione alla struttura ricettiva “The Church Village”.	
	Disponeva, poi, nei confronti di Andrea Maria Mestriner, la conversione del	
	sequestro in pignoramento, nei limiti dell’importo di cui in condanna.	
	Condannava, altresì, il Fallimento di Torre Rossa s.r.l., nella misura del 90%,	
	e il Mestriner, nella misura del 10%, al pagamento delle spese di giustizia	
	liquidate dalla segreteria.	
	4. Avverso la predetta sentenza, proponeva appello Andrea Maria	
	Mestriner evidenziando che, all’epoca dei fatti, il titolare della Torre Rossa	
	s.r.l. era l’Architetto Di Pierri, che avrebbe assunto il Mestriner per lo	
	svolgimento dell’attività di manutenzione della struttura alberghiera “The	
	Church Village”, quindi con funzioni meramente esecutive.	
	Nel 2015, infatti, il Di Pierri si sarebbe accordato con il Mestriner per fargli	
	4	

	assumere, solo formalmente, la carica di amministratore unico della società,	
	a fronte di un corrispettivo di euro 2.000,00; mentre il Di Pierri, invece,	
	sarebbe rimasto “unico” titolare del potere di gestione e di controllo	
	dell’impresa.	
	A fronte della ingiunzione di pagamento n. 2018/00041 del 3.12.2018, con	
	cui il Comune di Roma richiedeva alla Torre Rossa s.r.l. il pagamento delle	
	somme riscosse e non versate, l’attuale appellante si sarebbe attivato,	
	convocando un’assemblea straordinaria, nella quale veniva deliberato l’avvio	
	delle attività necessarie per il pagamento dei debiti della società.	
	A seguito dell’iniziativa intrapresa dal Mestriner, il Di Pierri lo aveva rimosso	
	dalla carica di amministratore della società.	
	Tanto premesso in fatto, il Mestriner, con il primo motivo, titolato “ <i>ERROR IN</i>	
	<i>IUDICANDO. SULL’ERRONEITÀ DELLA SENTENZA GRAVATA NELLA PARTE IN</i>	
	<i>CUI NON HA RILEVATO IL DIFETTO DI GIURISDIZIONE DEL GIUDICE CONTABILE.</i>	
	<i>VIOLAZIONE E FALSA APPLICAZIONE DEGLI ARTT. 1 E 13 DEL D.LGS. N.</i>	
	<i>174/2016.</i> ”, censurava la sentenza impugnata per avere ritenuto che il gestore	
	della struttura alberghiera dovesse considerarsi agente contabile, sulla base	
	dell’art. 178 del r.d. 23.5.1924, n. 827, nonostante il pertinente regolamento	
	comunale non gli attribuisse tale qualifica.	
	Secondo l’appellante, poi, in applicazione dell’art. 180 del d.l. 19.5.2020, n.	
	34, convertito nella l. n. 17.7.2020, n. 77, che ha introdotto il comma 1-ter	
	dell’art. 4 del d.lgs. n. 23 del 2011, il gestore della struttura assume la qualità	
	di responsabile di imposta. Ciò escluderebbe la qualificazione del gestore	
	quale agente contabile, poiché risulterebbe difficile configurare il maneggio	
	di denaro pubblico, <i>conditio sine qua non</i> per l’attribuzione della qualifica di	
	5	

	agente contabile al gestore della struttura ricettiva, non potendosi imputare a	
	quest'ultimo alcuna condotta di omesso versamento di denaro già <i>ab origine</i>	
	di pertinenza della pubblica amministrazione, ma potendogli attribuire	
	soltanto l'inadempimento di un obbligo posto direttamente a suo carico nei	
	confronti di quest'ultima.	
	Orbene, considerato che, ai sensi dell'art. 13 c.g.c., la giurisdizione si	
	determina con riguardo alla legge vigente e allo stato di fatto esistenti al	
	momento della proposizione della domanda e che, al momento dell'esercizio	
	dell'azione erariale, avvenuto il 20.7.2020 con la notifica dell'atto di	
	citazione al Mestriner, il d.l. n. 34 del 2020 era già entrato in vigore, la	
	giurisdizione dovrebbe essere attribuita al giudice tributario e non al giudice	
	contabile.	
	In ogni caso, secondo l'appellante, la giurisdizione contabile non	
	sussisterebbe pure a voler considerare la legislazione vigente al momento	
	della commissione del fatto, poiché l'art. 5- <i>quiquies</i> del d.l. 21.10.2021, n.	
	146, convertito nella l. 17.12.2021, n. 215, interpretando autenticamente l'art.	
	4, c. 1- <i>ter</i> , citato, ha chiarito che detta norma si intende applicabile anche ai	
	casi verificatisi prima del 19 maggio 2020.	
	Con il secondo motivo, titolato “ <i>ERROR IN IUDICANDO. SULL’ERRONEITÀ</i>	
	<i>DELLA SENTENZA GRAVATA PER DIFETTO DEI PRESUPPOSTI PER L’ESERCIZIO</i>	
	<i>DELL’AZIONE ERARIALE. VIOLAZIONE E FALSA APPLICAZIONE DELL’ART. 1,</i>	
	<i>CO. 1, DELLA LEGGE N. 20/1994.”</i> , l'appellante censurava la sentenza	
	impugnata per avere ritenuto sussistenti tutti gli elementi costitutivi della	
	responsabilità amministrativa ed in particolare, per avere ritenuto sussistente	
	un rapporto di servizio tra il gestore della struttura ricettiva ed il Comune,	
	6	

	considerando il cliente quale unico soggetto passivo dell'obbligazione	
	tributaria e il gestore quale agente contabile, con ruolo meramente	
	strumentale rispetto alla riscossione dell'imposta; mentre, in realtà, il gestore	
	sarebbe responsabile del pagamento dell'imposta di soggiorno.	
	Inoltre, nel caso in discussione, il Mestriner avrebbe assunto solo	
	formalmente l'incarico di amministratore unico di Torre Rossa s.r.l.,	
	rimanendo, il potere gestorio, unicamente riservato al Di Pierri, titolare della	
	società, come emergerebbe dal verbale dell'udienza dell'8.7.2021, relativo al	
	procedimento penale per peculato a carico del Mestriner e dalle dichiarazioni	
	rese, nella qualità di persone informate sui fatti, rispettivamente in data	
	7.11.2019 e 22.7.2019, dal direttore amministrativo e dall'addetto contabile	
	della Torre Rossa s.r.l.	
	In buona sostanza, secondo l'assunto dell'appellante, sarebbe configurabile	
	un caso di interposizione reale di persona, dal momento che il Mestriner non	
	avrebbe mai avuto la possibilità di accedere alle informazioni economico-	
	finanziarie della società, risultando così, di fatto, concretamente impossibile	
	l'assunzione di un vero potere decisionale.	
	Ciò escluderebbe pure la sussistenza dell'elemento soggettivo.	
	Sarebbe, altresì, da escludere pure la corresponsabilità dell'appellante per il	
	mancato riversamento dell'imposta, poiché, secondo la giurisprudenza di	
	Cassazione, quando l'amministratore legale è un mero prestanome, il	
	soggetto qualificato è colui che realmente gestisce la società.	
	Evidenziava, inoltre, il Mestriner che il procedimento penale instaurato nei	
	suoi confronti si era concluso con una sentenza di assoluzione " <i>perché il fatto</i>	
	<i>non sussiste</i> ". Circostanza che escluderebbe la corresponsabilità	
	7	

	dell'appellante per i fatti contestati.	
	Comunque, solo nel 2018, questi avrebbe avuto notizia dei fatti relativi	
	all'omesso riversamento risalente al periodo compreso tra il 2015 e il 2017 e,	
	pertanto, non avrebbe potuto concorrere a causarli, non avendo avuto, prima	
	di allora, la possibilità di conoscere la situazione economico-finanziaria della	
	società.	
	Con il terzo motivo, titolato “ <i>IN VIA SUBORDINATA. ESERCIZIO DEL POTERE</i>	
	<i>RIDUTTIVO.</i> ”, l'appellante chiedeva una ulteriore riduzione dell'addebito, in	
	ragione della asserita materiale impossibilità di adempiere ai suoi doveri di	
	amministratore della società Torre Rossa s.r.l. e della presenza di un direttore	
	amministrativo competente ai pagamenti.	
	Rassegnava, quindi, le seguenti conclusioni: “ <i>Voglia l'Ecc.ma Corte dei</i>	
	<i>Conti, ogni contraria istanza, deduzione o eccezione disattesa:</i>	
	- <i>accertare e dichiarare il difetto di giurisdizione del giudice contabile;</i>	
	- <i>accogliere il suesteso atto di citazione in appello e, per l'effetto, riformare</i>	
	<i>e/o annullare la sentenza impugnata;</i>	
	- <i>solo in via subordinata, esercitare il proprio potere di riduzione</i>	
	<i>dell'addebito tenendo conto delle circostanze di cui in motivazione e</i>	
	<i>dell'apporto causale nullo del convenuto.”.</i>	
	5. Con atto del 15.1.2024, l'appellante presentava istanza di sostituzione	
	della garanzia patrimoniale attraverso il versamento di una cauzione in	
	denaro.	
	La Procura generale concludeva per l'inammissibilità dell'istanza.	
	La Terza Sezione Giurisdizionale Centrale d'Appello, con ordinanza n. 8 del	
	2024, dichiarava inammissibile l'istanza.	
	8	

	6. Con memoria del 13.12.2024, l'appellante rappresentava che, per	
	fattispecie analoghe, la Sezione giurisdizionale regionale per il Lazio, con le	
	sentenze n. 31 e n. 542 del 2024, aveva declinato la giurisdizione e, pertanto,	
	insisteva per l'accoglimento delle conclusioni già rassegnate.	
	7. La Procura generale, con atto del 21.12.2024, rassegnava le proprie	
	conclusioni, sostenendo la sussistenza della giurisdizione contabile e della	
	responsabilità dell'appellante e concludendo per il rigetto dell'appello.	
	8. All'udienza del 15.1.2025, il Presidente, constatata l'assenza del	
	difensore dell'appellante, ai sensi dell'art. 196 c.g.c., rinviava la trattazione	
	del giudizio all'udienza del 17.9.2025.	
	9. All'udienza del 17.9.2025, le parti ribadivano le argomentazioni già	
	rappresentate in atti ed insistevano nelle rispettive conclusioni.	
	La causa, quindi, veniva trattenuta in decisione.	
	DIRITTO	
	1. Preliminarmente, va dichiarata la contumacia di Torre Rossa s.r.l. in	
	fallimento, che, nonostante la regolarità delle notifiche dell'atto di appello e	
	dell'ordinanza di fissazione della udienza del 17.9.2025, non si è costituita in	
	giudizio.	
	2. Con il primo motivo, l'appellante censurava la sentenza di primo	
	grado per avere ritenuto sussistente la giurisdizione del giudice contabile.	
	Secondo la prospettazione dell'appellante, il Collegio di prime cure avrebbe	
	erroneamente affermato la giurisdizione della Corte dei conti, sul presupposto	
	che il gestore della struttura alberghiera rivestisse la qualifica di agente	
	contabile, ai sensi dell'art. 178 del r.d. 23.5.1924, n. 827, nonostante il	
	regolamento comunale non gliela attribuisse espressamente.	
	9	

	Per quanto sostenuto dall'appellante, inoltre, ai sensi dell'art. 4, comma 1-ter,	
	del d.lgs. n. 23 del 2011, il gestore della struttura alberghiera assume la	
	qualifica di responsabile di imposta e, pertanto, in applicazione dell'art. 64,	
	c. 3, del d.P.R. 29.9.1973, n. 600, è debitore in proprio per l'imposta di	
	soggiorno nei confronti dell'ente impositore.	
	La circostanza che il gestore risponda direttamente del corretto e integrale	
	versamento dell'imposta di soggiorno al Comune non consentirebbe di	
	configurare il maneggio di denaro pubblico, indispensabile per la attribuzione	
	della qualifica di agente contabile, considerato che le somme dovute	
	apparterrebbero al suo patrimonio e non a quello del Comune.	
	Ciò escluderebbe anche la giurisdizione della Corte dei conti, considerato che	
	l'art. 13 c.g.c. dispone che la giurisdizione si determina con riguardo alla	
	legge vigente e allo stato di fatto esistente al momento della proposizione	
	della domanda e che, al momento dell'esercizio dell'azione erariale	
	(20.7.2020), il d.l. n. 34 del 2020 era già entrato in vigore (19.5.2020),	
	Inoltre, con l'art. 5- <i>quinques</i> del d.l. n. 146 del 21.10.2021, convertito nella	
	legge 17.12.2021, n. 215 ed entrato in vigore il 21.12.2021, il legislatore	
	avrebbe stabilito, con norma di interpretazione autentica, che <i>“il comma 1 ter</i>	
	<i>dell'art. 4 del D.L. 14/03/2011 n. 23, ai sensi del quale si attribuisce la</i>	
	<i>qualifica di responsabile del pagamento dell'imposta di soggiorno al gestore</i>	
	<i>della struttura ricettiva con diritto di rivalsa sui soggetti passivi e si definisce</i>	
	<i>la relativa disciplina sanzionatoria, si intende applicabile anche ai casi</i>	
	<i>verificatisi prima del 19/05/2020.”.</i>	
	A seguito della entrata in vigore di tale disposizione, secondo l'appellante,	
	dovrebbe ritenersi esclusa la qualifica di agente contabile in capo al gestore	
	10	

	della struttura alberghiera, che abbia incassato e non riversato l'imposta di	
	soggiorno pagata dai propri clienti, anche per i casi verificatisi prima del 19	
	maggio 2020	
	Di conseguenza, anche per la fattispecie in discussione, relativa ad omessi	
	versamenti dell'imposta di soggiorno relativa agli anni dal 2015 al 2017,	
	sarebbe venuta meno la giurisdizione della Corte dei conti, essendo la materia	
	di competenza del giudice tributario.	
	Il motivo è infondato.	
	Il decreto-legge 31 maggio 2010, n. 78, all'art. 14, comma 16, lett. e),	
	convertito, con modifiche, nella l. 30 luglio 2010, n. 122, ha previsto	
	l'“ <i>introduzione di un contributo di soggiorno a carico di coloro che</i>	
	<i>alloggiano nelle strutture ricettive delle città, (...).</i> ”.	
	L'art. 4 (Imposta di soggiorno) del d.lgs. 14 marzo 2011, n. 23 ha disposto	
	che “ <i>I comuni capoluogo di provincia, le unioni di comuni nonché i comuni</i>	
	<i>inclusi negli elenchi regionali delle località turistiche o città d'arte possono</i>	
	<i>istituire, con deliberazione del consiglio, un'imposta di soggiorno a carico di</i>	
	<i>coloro che alloggiano nelle strutture ricettive situate sul proprio territorio.</i>	
	(...)”.	
	L'art. 180, comma 3, del decreto-legge 19 maggio 2020, n. 34, convertito,	
	con modificazioni, dalla legge 17 luglio 2020 n. 77, ha introdotto il comma	
	1-ter dell'art. 4 del d.lgs. n. 23 del 2011, secondo cui “ <i>Il gestore della</i>	
	<i>struttura ricettiva è responsabile del pagamento dell'imposta di soggiorno di</i>	
	<i>cui al comma 1 e del contributo di soggiorno di cui all'art. 14, comma 16,</i>	
	<i>lettera e), del decreto-legge 31 maggio 2010, 78, convertito, con</i>	
	<i>modificazioni, dalla legge 30 luglio 2010, n. 122, con diritto di rivalsa sui</i>	

soggetti passivi, della presentazione della dichiarazione, nonché degli ulteriori adempimenti previsti dalla legge e dal regolamento comunale. (...).”.

L’art. 5-quinquies del decreto-legge 21 ottobre 2021, n. 146, convertito con modificazioni, dalla legge 17 dicembre 2021, n. 215, ha, infine, stabilito che “Il comma 1-ter dell’articolo 4 del decreto legislativo 14 marzo 2011, n. 23, ai sensi del quale si attribuisce la qualifica di responsabile del pagamento dell’imposta di soggiorno al gestore della struttura ricettiva con diritto di rivalsa sui soggetti passivi e si definisce la relativa disciplina sanzionatoria, si intende applicabile anche ai casi verificatisi prima del 19 maggio 2020.”.

Le Sezioni Unite della Cassazione, con l’ordinanza n. 22141 del 9.8.2025, ribadendo i principi già affermati nell’ordinanza n. 14028 del 21.5.2024, proprio in un caso analogo, hanno affermato che:

“- il comma 1-ter dell’art. 4 del d.lgs. n. 23 del 2011, introdotto dall’art. 180, comma 3, del d.l. n. 34 del 2020, come convertito, vigente dal 19 maggio 2020, nel prescrivere che il gestore della struttura ricettiva è responsabile del pagamento dell’imposta di soggiorno, con diritto di rivalsa sui soggetti passivi, della presentazione della dichiarazione, nonché degli ulteriori adempimenti previsti dalla legge e dal regolamento comunale, con le relative sanzioni amministrative, non recava alcuna espressa indicazione o inequivoca formulazione di deroga al principio di irretroattività di cui all’art.

Il preleggi (da intendersi quale “fondamentale valore di civiltà giuridica”: così, ad esempio, Corte cost. n. 145 del 2022), e non valeva, quindi, ad attribuire ex lege la qualifica di responsabile del pagamento dell’imposta di soggiorno al gestore della struttura ricettiva con riguardo ai rapporti

antecedenti alla sua entrata in vigore, limitandosi conseguentemente a disporre in tal senso per l'avvenire; il comma 1-ter dell'art. 4 del d.lgs. n. 23 del 2011, vigente dal 19 maggio 2020, non poteva neppure qualificarsi come norma interpretativa del preesistente comma 1, attribuendo al rapporto fra il gestore della struttura ricettiva e il Comune un significato nuovo, in base al quale il primo riveste la qualifica di responsabile del pagamento dell'imposta di soggiorno, significato non rientrante tra quelli già estraibili dall'originaria formulazione dell'art. 4 del d.lgs. n. 23 del 2011, secondo quanto risultante dal diritto vivente espresso da queste Sezioni Unite con l'ordinanza n. 19654 del 2018, che ravvisava tra il gestore ed il Comune un rapporto di servizio pubblico implicante il «maneggio di denaro pubblico» e, quindi, l'obbligo della resa del conto;

- a propria volta, l'art. 5-quinquies del d.l. n. 146 del 2021, come convertito (in vigore dal 21 dicembre 2021), qualificato formalmente dallo stesso legislatore come disposizione di interpretazione autentica del comma 1-ter dell'art. 4 del d.lgs. n. 23 del 2011, e volto ad applicare anche «ai casi verificatisi prima del 19 maggio 2020» il riconoscimento legale della qualifica di responsabile del pagamento dell'imposta di soggiorno al gestore della struttura ricettiva, ha attribuito alla norma introdotta dal d.l. n. 34 del 2020, come convertito, una portata estranea ai significati ricavabili dal comma 1-ter; esso detta, pertanto, una norma innovativa con efficacia retroattiva, in relazione all'ambito temporale di applicabilità del comma 1-ter (cfr. Corte cost. n. 4 del 2024; n. 104 e n. 61 del 2022; n. 133 del 2020; n. 167 e n. 15 del 2018).”.

Per il caso, come quello in discussione, in cui l'atto di citazione è stato

notificato tra le due norme, la Cassazione, nella medesima sentenza, ha precisato che “Al momento della proposizione della domanda era, dunque, vigente il comma 1-ter dell’art. 4 del d.lgs. n. 23 del 2011 (dal 19 maggio 2020), norma che, tuttavia, mancando di un’espressa previsione di retroattività, non valeva ad attribuire ex lege la qualifica di responsabile del pagamento dell’imposta di soggiorno al convenuto con riguardo alle somme per cui è causa, relative al periodo compreso tra il 2015 e il 2017.

Al momento della notificazione della citazione sussisteva, dunque, la giurisdizione della Corte dei Conti, in base al rapporto di servizio pubblico tra il gestore della struttura ricettiva ed il Comune per il pagamento dell’imposta di soggiorno ravvisabile ratione temporis prima della disciplina innovativa introdotta con il comma 1-ter dell’art. 4 del d.lgs. n. 23 del 2011. L’art. 5-quinquies del d.l. n. 146 del 2021, che ha esteso retroattivamente, anche «ai casi verificatisi prima del 19 maggio 2020», il riconoscimento legale della qualifica di responsabile del pagamento dell’imposta di soggiorno al gestore della struttura ricettiva (qualifica che il ricorrente individua quale criterio di collegamento della controversia alla giurisdizione tributaria), è entrato in vigore il 21 dicembre 2021, quando il presente giudizio era già pendente.

Sia il comma 1-ter dell’art. 4 del d.lgs. n. 23 del 2011, sia l’art. 5-quinquies del d.l. n. 146 del 2021, hanno, dunque, dettato norme di natura esclusivamente sostanziale (l’una relativa alla qualificazione legale del rapporto, l’altra all’efficacia nel tempo della stessa qualificazione), con ricadute indirette sulla attribuzione della giurisdizione.

Il principio della perpetuatio iurisdictionis, di cui è espressione l’art. 5 c.p.c.,

rende comunque irrilevanti, ai fini della giurisdizione, i mutamenti legislativi, sostanziali o processuali, e dello stato di fatto successivi alla proposizione della domanda, perseguendo l'obiettivo di conservare la giurisdizione del giudice correttamente adito in base alla legge ed ai presupposti esistenti all'epoca della valida instaurazione del rapporto processuale.

Tale principio, come interpretato da questa Corte in base ad esigenze di economia processuale, trova applicazione proprio e soltanto nei casi di sopravvenuta carenza della giurisdizione del giudice adito, e non anche quando il mutamento dello stato di fatto e di diritto (quest'ultimo semmai intervenuto in forza di legge espressamente dichiarata retroattiva) comporti l'attribuzione della giurisdizione al giudice che ne era privo, dovendosi in questo caso confermare la giurisdizione di esso (cfr. Cass. Sez. U. n. 8999 del 2009; n. 1611 del 2007; n. 20315 del 2006; n. 25031, n. 18126, n. 15916 e n. 4820 del 2005; n. 9554 e n. 6774 del 2003).

La denuncia della mancata applicazione da parte del giudice contabile - il quale aveva conservato la giurisdizione ai sensi dell'art. 5 c.p.c. - della sopravvenuta disciplina sostanziale retroattiva del rapporto, introdotta dall'art. 5-quinquies del d.l. n. 146 del 2021, vale al più a configurare un eventuale error in iudicando, ma non incide sui limiti esterni della giurisdizione speciale, determinata sulla mera base dell'individuazione della legge in vigore al momento dell'introduzione della causa.”.

Le Sezioni Unite della Cassazione, quindi, hanno proceduto a verificare l'incidenza del comma 1-ter dell'art. 4 del d.lgs. n. 23 del 2011 (in vigore dal 19 maggio 2020) e dell'art. 5-quinquies del d.l. n. 146 del 2021 (in vigore dal 21 dicembre 2021) sulla giurisdizione, affermando, sostanzialmente, nelle

	due ridette ordinanze, che va considerata sussistente la giurisdizione della	
	Corte dei conti, se, al momento della proposizione della domanda, non era	
	ancora vigente l’art. 4, c. 1-ter, del d.lgs. n. 23 del 2011 o anche se era vigente	
	solo quest’ultima norma, in riferimento a fatti accaduti prima dell’entrata in	
	vigore della stessa.	
	La norma, infatti, mancando di un’espressa previsione di retroattività, non	
	vale ad attribuire <i>ex lege</i> la qualifica di responsabile del pagamento	
	dell’imposta di soggiorno al gestore delle strutture ricettive, con riguardo a	
	periodi precedenti alla sua entrata in vigore.	
	Ciò anche in quanto l’art. 5- <i>quiquies</i> del d.l. n. 146 del 2021, avendo dettato	
	norme di natura sostanziale, è da ritenersi applicabile ai giudizi incardinati	
	dopo la sua entrata in vigore (21.12.2021), riferiti a fatti antecedenti il	
	19.5.2020.	
	Nel caso in discussione, l’atto di citazione risulta notificato al convenuto il	
	20.7.2020.	
	Al momento della proposizione della domanda, quindi, era entrato in vigore	
	solo il comma 1-ter dell’art. 4 del d.lgs. n. 23 del 2011 (19.5.2020), ma non	
	anche l’art. 5- <i>quiquies</i> del d.l. n. 146 del 2021 (21.12.2021).	
	Conseguentemente, in coerenza con la riportata pronuncia di Cassazione, in	
	applicazione del principio della “ <i>perpetuatio iurisdictionis</i> ”, sancito dall’art.	
	13 c.g.c., in base al quale “la giurisdizione si determina con riguardo alla	
	legge e allo stato di fatto esistente al momento della proposizione della	
	domanda, e non hanno rilevanza rispetto ad essa i successivi mutamenti della	
	legge o dello stato medesimo”, deve ritenersi sussistente, nel caso in	
	discussione, la giurisdizione della Corte dei conti.	
	16	

Peraltro, giova dare conto del fatto che la giurisprudenza d'appello della Corte dei conti (Sez. I App., n. 93 del 2025, n. 65 del 2025; Sez. II App., n. 2 del 2025, n. 309 del 2024, n. 266 del 2024, n. 184 del 2024, n. 91 del 2024, n. 34 del 2024), oramai da ritenersi consolidata, ritiene che i mutamenti legislativi riguardanti l'imposta di soggiorno e il regime concernente il suo versamento non abbiano inciso sul permanere, in capo al gestore della struttura ricettiva, della qualifica di agente contabile derivante dall'incasso di tali somme per conto dell'ente locale o, comunque, non abbiano intaccato il rapporto di servizio intercorrente tra il gestore della struttura ricettiva e il Comune beneficiario del tributo, discendente anche dagli ulteriori compiti incombenti

sul primo in base al comma 1-ter dell'art. 4 del d.lgs. n. 23 del 2011, con conseguente permanere della giurisdizione della Corte dei conti nelle fattispecie di omesso riversamento al Comune di quanto riscosso dagli utenti della struttura gestita, anche nel caso in cui la citazione risulti depositata successivamente all'entrata in vigore dell'art. 4, comma 1-ter del d.lgs. n. 23 del 2011 (in vigore dal 19 maggio 2020) e dell'art. 5-*quinquies* del d.l. n. 146 del 2021 (in vigore dal 21 dicembre 2021).

In particolare, la ridetta giurisprudenza ha affermato che: *“i mutamenti intervenuti nella disciplina di settore, per effetto delle disposizioni sopra richiamate, non hanno intaccato il rapporto di servizio intercorrente tra il gestore della struttura ricettiva e il Comune beneficiario del tributo, discendente anche dagli ulteriori compiti incombenti sul primo in base al comma 1-ter dell'art. 4 d.lgs. n. 23/2011. Ne è derivato il permanere della qualifica di agente contabile in capo al gestore e della giurisdizione della Corte dei conti a conoscere della responsabilità amministrativo-contabile*

prospettata nei suoi riguardi, in conseguenza della rilevazione dell'omesso
riversamento di quanto riscosso dagli avventori della struttura ricettiva. E
invero, la Corte di cassazione a SS.UU., con la sentenza n. 19654/2018, ha
già chiarito che «poiché i regolamenti comunali affidano al gestore della
struttura ricettiva (o 'albergatore') le attività obbligatorie e funzionali alla
realizzazione impositiva dell'ente locale, tra detto soggetto ed il Comune si
instaura un rapporto di servizio pubblico con compiti eminentemente
contabili, completamente avulso da quello tributario, sebbene al medesimo
necessariamente funzionalizzato, centrale rilevanza assumendo la
riscossione dell'imposta ed il suo riversamento nelle casse comunali».

Nella fattispecie in esame, il gestore di struttura alberghiera, in base ai
regolamenti del Comune di Roma Capitale, è chiamato, infatti, a svolgere
una funzione strumentale ai fini della riscossione dell'imposta, che comporta
il maneggio di denaro a destinazione pubblica; ne consegue che tra costui e
l'ente si instaura un rapporto di servizio, che prevede obblighi di
contabilizzazione, rendicontazione e riversamento delle somme introitate che
devono qualificarsi attività accessorie e funzionali alla realizzazione della
potestà impositiva dell'ente, da tenere ben distinte dall'obbligazione
tributaria. Le Sezioni Unite, con la già richiamata decisione n. 19654/2018,
hanno inoltre sottolineato che l'attività di accertamento e riscossione
dell'imposta comunale ha natura di servizio pubblico, e che l'obbligazione
del concessionario di versare all'ente locale le somme a tale titolo incassate
ha natura pubblicistica, essendo regolata da norme che deviano dal regime
comune delle obbligazioni civili, in ragione della tutela dell'interesse della
pubblica amministrazione creditrice alla pronta e sicura esazione delle



entrate. Ne deriva che il rapporto tra concessionario ed ente si configura come rapporto di servizio, in quanto il soggetto esterno si inserisce nell'iter procedimentale dell'ente pubblico, come partecipante dell'attività pubblicistica di quest'ultimo, e assume la qualifica di agente contabile, non rilevando in senso contrario né la sua natura di soggetto privato, né il titolo giuridico in forza del quale il servizio viene svolto, ed essendo necessario e sufficiente che, in relazione al maneggio di denaro, sia costituita una relazione tra ente pubblico e altro soggetto, per la quale la percezione del denaro avvenga, in base a un titolo di diritto pubblico o di diritto privato, in funzione della pertinenza di tale denaro all'ente pubblico e secondo uno schema procedimentale di tipo contabile (negli stessi termini, Corte conti, Sez. III app., n. 188/2020; id., Sez. II app., n. 275/2022).

Nell'ambito del rapporto di servizio pubblico le attività di riscossione e di riversamento di denaro implicano la disponibilità materiale di denaro destinato all'ente pubblico e, anche in base ai principi affermati dalla Corte costituzionale, il maneggio di denaro pubblico genera ex se l'obbligo della resa del conto (Corte cost. n. 114/1975; n. 292/2001).

Pertanto, è proprio la relazione funzionale dell'albergatore con l'amministrazione, che si instaura per effetto della "disponibilità materiale" delle somme di pertinenza dell'ente pubblico, in quanto riscosse in adempimento dell'obbligazione tributaria del cliente soggetto passivo, ad assumere rilevanza ai fini della qualificazione di agente contabile, con conseguente responsabilità contabile in caso di non corretta gestione o di omesso riversamento (Corte conti, SS.RR. 22/2016/QM). Irrilevante è, quindi, la qualifica di responsabile del pagamento dell'imposta attribuita ai

gestori delle strutture ricettive, in quanto anche dopo la sopravvenuta

normativa, si è pur sempre in presenza di un rapporto idoneo a fondare gli elementi costitutivi della responsabilità contabile, riscontrandosi nella fattispecie le caratteristiche dell'agente contabile, così come delineate dall'art. 178 del R.D. n. 827 del 1924.

Al riguardo, deve essere sottolineato che le due qualifiche di responsabile d'imposta e di agente contabile assolvono a funzioni diverse, nella misura in cui la prima impone al responsabile d'imposta di intervenire quale coobbligato solidale dipendente in caso di inadempimento del soggetto passivo (il cliente), mentre la seconda impone a chi riceve somme di spettanza pubblica di riversare quanto riscosso e di porre in essere gli altri adempimenti previsti dalla legge e dai regolamenti, in una fisiologica dinamica impositiva e quale autonomo titolo di responsabilità in caso di omesso riversamento (in termini, anche Corte conti, Sez. I, n. 410/2018).

Resta ancora confermata l'irrelevanza dell'assoggettamento dell'albergatore alla giurisdizione tributaria, per effetto delle norme sopravvenute (che hanno riguardato l'attribuzione della qualifica di responsabile d'imposta, ma non già la perdita di quella di agente contabile), potendo il medesimo soggetto essere sottoposto contemporaneamente anche alla giurisdizione contabile (quale agente contabile), qualora vi sia stato il maneggio di denaro pubblico, a seguito dell'incasso nei confronti del cliente dell'imposta, poi non riversata.

Può allora essere ribadita l'attualità del principio di diritto (...) già affermato dalle Sezioni riunite di questa Corte ed alla cui stregua «i soggetti operanti presso le strutture ricettive, ove incaricati - sulla base dei

	<i>regolamenti comunali previsti dall'art. 4, comma 3, del d.lgs. n. 23/2011 -</i>	
	<i>della riscossione e poi del riversamento nelle casse comunali dell'imposta di</i>	
	<i>soggiorno corrisposta da coloro che alloggiano in dette strutture, assumono</i>	
	<i>la funzione di agenti contabili, tenuti conseguentemente alla resa del conto</i>	
	<i>giudiziale della gestione svolta» (così, SSRR, sentenza n. 22/2016)” (Sez. II</i>	
	<i>App. n. 184 del 2024, n. 34 del 2024, n. 91 del 2024).</i>	
	Ha ulteriormente precisato la giurisprudenza di questa Corte (Sez. I App., n.	
	93 del 2025) che “avuto riguardo alla suddetta qualificazione normativa dei	
	gestori delle strutture ricettive, pare utile soffermarsi sinteticamente	
	sull'istituto del responsabile d'imposta, contemplato in via generale	
	nell'ambito della disciplina del diritto tributario.	
	In particolare, l'articolo 64, comma 3, del DPR n. 600/1973 (Disposizioni	
	comuni in materia di accertamento delle imposte sui redditi) identifica il	
	responsabile d'imposta in «Chi, in forza di disposizioni di legge, è obbligato	
	al pagamento dell'imposta insieme con altri, per fatti o situazioni	
	esclusivamente riferibili a questi», attribuendogli conseguentemente il	
	“diritto di rivalsa”.	
	Secondo consolidata dottrina, gli elementi costitutivi dell'istituto possono	
	essere individuati nella esclusiva riferibilità ad altri del fatto, espressivo di	
	capacità contributiva, che costituisce il presupposto del tributo, la	
	riscontrabilità di un'obbligazione ex lege di adempimento della altrui	
	prestazione tributaria (con conseguente diritto di rivalsa), il vincolo di	
	solidarietà (c.d. dipendente) del responsabile d'imposta con l'obbligazione	
	del soggetto passivo del tributo.	
	Pur nella diversità delle figure normativamente previste, il responsabile	

	<i>d'imposta, non essendo a lui riferibile la manifestazione di capacità</i>	
	<i>contributiva colpita dal tributo, non può esser qualificato come soggetto</i>	
	<i>passivo dell'imposta, destinato a sopportare in via definitiva il peso del</i>	
	<i>tributo. Tuttavia, la legge annovera il responsabile d'imposta tra i soggetti</i>	
	<i>passivi dell'obbligazione tributaria (salvo diritto di rivalsa verso il soggetto</i>	
	<i>passivo del tributo), nel senso di soggetto titolare di obbligazione</i>	
	<i>strumentalmente correlata alla prima, che sola manifesta il collegamento con</i>	
	<i>la capacità contributiva.</i>	
	<i>In definitiva, il Legislatore, per un insieme di ipotesi eterogenee</i>	
	<i>specificamente disciplinate, individua un soggetto solidalmente coobbligato</i>	
	<i>(in guisa dipendente, accessoria e sussidiaria) con il soggetto passivo</i>	
	<i>dell'imposta, al fine di rendere più agevole la riscossione del tributo e/o di</i>	
	<i>rafforzare la posizione creditoria dell'amministrazione finanziaria in vista e</i>	
	<i>per l'eventualità che il debitore principale - soggetto passivo dell'imposta -</i>	
	<i>si renda inadempiente.</i>	
	<i>A proposito di detta funzione dell'istituto di agevolazione e/o di garanzia,</i>	
	<i>(...), con riguardo all'imposta di soggiorno, la relazione illustrativa allo</i>	
	<i>schema del regolamento governativo dell'imposta in questione (peraltro mai</i>	
	<i>emanato) avesse rilevato che «è infatti del tutto irrazionale prevedere oneri,</i>	
	<i>quali la presentazione della dichiarazione e il versamento del tributo a</i>	
	<i>carico» dei soggiornanti, «nonché lo svolgimento delle attività di controllo</i>	
	<i>da parte dei Comuni nei confronti di una vasta ed incontrollabile platea di</i>	
	<i>contribuenti».</i>	
	<i>[4] La nozione di agente contabile e il rapporto di servizio.</i>	
	<i>In via generale, la generica nozione di “agente contabile” è desumibile</i>	

dall'articolo 178 del Regio Decreto 23 maggio 1924, n. 827, recante il

“Regolamento per l'amministrazione del patrimonio e per la contabilità generale dello Stato” (...).

Per quanto concerne in particolare gli enti locali, l'articolo 93, comma 2, del Tuel (d.lgs. n. 267/2000) sostanzialmente richiama la disciplina vigente per le amministrazioni statali: «Il tesoriere ed ogni altro agente contabile che abbia maneggio di pubblico denaro o sia incaricato della gestione dei beni degli enti locali, nonché coloro che si ingeriscano negli incarichi attribuiti a detti agenti devono rendere il conto della loro gestione e sono soggetti alla giurisdizione della Corte dei conti secondo le norme e le procedure previste dalle leggi vigenti».

Inoltre, l'allegato 4/2, punto 4.2, del d.lgs. n. 118/2011 (“Disposizioni in materia di armonizzazione dei sistemi contabili e degli schemi di bilancio delle regioni degli enti locali e dei loro organismi”) espressamente prevede, tra l'altro, che «Gli incaricati della riscossione assumono la figura di agente contabile e sono soggetti alla giurisdizione della Corte dei conti, a cui devono rendere il conto giudiziale. [...]

Agli stessi obblighi sono sottoposti tutti coloro che, anche senza legale autorizzazione, si ingeriscono, di fatto, negli incarichi attribuiti agli agenti anzidetti».

Tradizionalmente, nell'ambito del genus degli agenti contabili, si distinguono dunque le species dell'agente contabile della riscossione (incaricati di riscuotere le entrate e di versarne l'ammontare al creditore dell'entrata pubblica), degli agenti pagatori o tesorieri (responsabili dei pagamenti) e degli agenti consegnatari (addetti alla consegna e alla custodia di beni

pubblici).

Sul piano del titolo giuridico, si distinguono poi gli agenti contabili di diritto, soggetti (anche privati) incaricati a seguito di un atto formale, dagli agenti contabili di fatto, investiti (senza che sia neppure necessaria la titolarità di una particolare qualifica) dalle funzioni in ragione del c.d. maneggio del denaro pubblico ovvero coloro i quali, secondo il menzionato art. 178, «anche senza legale autorizzazione, prendono ingerenza negli incarichi attribuiti agli agenti anzidetti e riscuotono somme di spettanza dell'amministrazione».

Pertanto, non assume valore dirimente, ai fini del riscontro della qualifica di agente contabile (e quindi della sottoposizione a giudizio di conto e di responsabilità amministrativo-contabile) la titolarità o meno della qualifica di pubblico ufficiale o di incaricato di pubblico servizio secondo l'ordinamento penale, essendo invece dirimente il riscontro di un incarico formale ovvero anche soltanto del c.d. maneggio di risorse pubbliche.

Con riguardo ai gestori di servizi turistico-ricettivi, le Sezioni riunite della Corte dei conti (sent. n. 2 n. 22/QM/2016) hanno ritenuto che «I soggetti operanti presso le strutture ricettive, ove incaricati - sulla base dei regolamenti comunali previsti dall'art. 4, comma 3, del D.lgs. n. 23/2011 - della riscossione e poi del riversamento nelle casse comunali dell'imposta di soggiorno corrisposta da coloro che alloggiano in dette strutture, assumono la funzione di agenti contabili, tenuti conseguentemente alla resa del conto giudiziale della gestione svolta».

Affermazione sostanzialmente condivisa dal giudice della giurisdizione che ha altresì riscontrato la sussistenza di un rapporto di servizio con

l'amministrazione, affermando che «[...] Poiché i Regolamenti comunali affidano al gestore della struttura ricettiva (o “albergatore”) attività obbligatorie e funzionali alla realizzazione della potestà impositiva dell'ente locale, tra detto soggetto ed il Comune si instaura un rapporto di servizio pubblico (cfr., con riferimento all'attività di accertamento e riscossione dell'imposta comunale sulla pubblicità e dei diritti sulle pubbliche affissioni, Cass., Sez. Un., 24/3/2017, n. 7663) con compiti eminentemente contabili [...] Rapporto di servizio pubblico nel cui ambito le attività di riscossione e di riversamento di denaro implicano la “disponibilità materiale” di denaro pubblico» (Cass. civ., sez. un., 24 luglio 2018, n. 19654).

[5] La conciliabilità, anche post-riforma, delle qualifiche giuridiche di responsabile d'imposta e di agente contabile legato all'amministrazione da un rapporto di servizio.

Tanto premesso in via generale con riguardo alle qualifiche di sostituto d'imposta e di agente contabile titolare di un rapporto di servizio con l'amministrazione, occorre esaminare la quaestio giuridica della permanenza, in capo al gestore della struttura ricettiva, della qualifica di agente contabile, legato da rapporto di servizio con l'Amministrazione, anche a seguito della sua qualificazione quale responsabile d'imposta, operata dall'art. 180, comma 3, del d.l. n. 34 del 2020 (come convertito dalla legge n. 77/2020), che ha introdotto nel testo del menzionato art. 4 del d.lgs n. 23/2011, il comma 1 ter, disposizione avente peraltro efficacia retroattiva ai sensi dell'art. 5-quinquies del d.l. 21.10.2021 n. 146 (convertito in l. 17.12.2021 n. 215).

L'ormai sopito dibattito giuridico in ordine alla titolarità, in capo al gestore

di servizi turistici, della qualifica di agente contabile legato all'amministrazione da rapporto di servizio (con assoggettamento alla giurisdizione contabile), ha registrato infatti un rinnovata vitalità proprio a seguito di detta innovazione normativa, anche in ragione di un recente pronunciamento della Corte di cassazione, a sezioni unite.

In particolare, il giudice della giurisdizione, con l'ordinanza n. 14028 del 2024, ha respinto, con riguardo alla fattispecie concreta sub iudice, il motivo di ricorso relativo al difetto di giurisdizione del giudice contabile incentrato proprio sulla ritenuta violazione dell'art. 180 del d.l. 19 maggio 2020, n. 34, convertito con modificazioni dalla l. 17 luglio 2020 n. 77, dell'art. 5 quinquies della l. 17 dicembre 2021 n. 215, di conversione del d.l. 21 ottobre 2021 n. 146 (che ha qualificato il gestore di servizi ricettivi quale responsabile d'imposta), sulla base tuttavia essenzialmente del principio della perpetuatio iurisdictionis ex art. 5 c.p.c.

Nel contempo, il giudice della giurisdizione ha avuto cura di prospettare le diverse opzioni ricostruttive stratificatesi in dottrina e giurisprudenza contabile in ordine alla qualificazione giuridica del gestore di strutture ricettive post-riforma.

Secondo una prima opzione ricostruttiva, in forza della nuova disciplina, non potrebbe tuttora ravvisarsi «un rapporto di servizio pubblico tra il Comune ed il gestore, ovvero un «maneggio di denaro pubblico» da parte di quest'ultimo, tale da giustificarne la qualità di agente contabile dapprima ravvisata nella ricostruzione avallata anche dall'ordinanza n. 19654 del 2018 di queste Sezioni Unite. Essendosi gravato il gestore della struttura ricettiva di un onere di presentazione della dichiarazione, secondo il modello

dell'autotassazione, nonché prevista la soggezione a sanzioni amministrative fiscali, il rapporto fra ente locale impositore e gestore avrebbe assunto una esclusiva natura tributaria».

Una diversa matrice interpretativa, invece, «immagina che possano concorrere la giurisdizione tributaria sulla lite tra la struttura ricettiva responsabile di imposta e l'ente impositore e la giurisdizione della Corte dei conti per il danno erariale conseguente all'omesso, ritardato o parziale versamento dell'imposta di soggiorno, sul presupposto che le attività svolte dal gestore e gli obblighi su questo incombenti abbiano mantenuto natura pubblicistica pure dopo l'avvento del comma 1-ter dell'art. 4», richiamando «le conclusioni raggiunte in giurisprudenza in ordine alla veste di agente contabile attribuita, ad esempio, al notaio, che pure è riscossore ex lege delle somme sottoposte a tassazione, ovvero delle imposte dovute in conseguenza degli atti rogati, delle quali è solidalmente responsabile con i privati contraenti (fideiussore ex lege estraneo al rapporto tributario: così Cass. n. 12759 del 2016), ne diviene depositario ed è perciò tenuto al versamento delle medesime, costituenti pecunia pubblica, all'Amministrazione Finanziaria....».

Orbene, ritiene il Collegio, coerentemente alla condivisa giurisprudenza di appello della Corte dei conti (Sez. I Appello, sent. n. 65/2025, sez. II appello, sent. n. 2/2025 e 66/2024), che debba essere privilegiata, a maggior tutela dell'erario, quest'ultima opzione ermeneutica, nei termini e per le motivazioni di seguito esposte.

In proposito, occorre innanzitutto ribadire che l'art. 4 del d.lgs. 14 marzo 2011 n. 23 individua il soggetto passivo dell'imposta di soggiorno

	<i>esclusivamente in «... coloro che alloggiano nelle strutture ricettive ...»</i>	
	<i>situate nel territorio dei comuni titolati all'istituzione e che vi abbiano</i>	
	<i>provveduto con la emanazione dell'apposito regolamento, cosicché</i>	
	<i>l'albergatore non può tuttora essere assimilato al soggetto passivo</i>	
	<i>dell'imposta di soggiorno.</i>	
	<i>D'altra parte, a seguito della riforma introdotta dall'articolo 180 del d.l. 19</i>	
	<i>maggio 2020, n. 34, i gestori delle strutture ricettive sono stati qualificati dal</i>	
	<i>legislatore come responsabili d'imposta con diritto di rivalsa dell'imposta di</i>	
	<i>soggiorno nei confronti del turista, figura prevista e definita dall'art. 64</i>	
	<i>d.P.R. n. 600 del 29 settembre 1973.</i>	
	<i>In coerenza con la disciplina relativa al responsabile d'imposta, i titolari</i>	
	<i>delle strutture ricettive devono ritenersi dunque obbligati a versare il tributo</i>	
	<i>anche qualora il soggetto che ha alloggiato non abbia loro corrisposto</i>	
	<i>l'ammontare dello stesso, cosicché, in caso di omesso versamento del tributo,</i>	
	<i>il Comune possa rivolgersi anche solo al gestore, pretendendo il pagamento</i>	
	<i>dell'imposta.</i>	
	<i>Dall'esame della nuova disciplina emerge dunque indubitabilmente</i>	
	<i>l'assoggettamento dei gestori delle strutture ricettive alla giurisdizione</i>	
	<i>tributaria con riguardo ai provvedimenti tributari eventualmente adottati</i>	
	<i>dall'Amministrazione ex art. 19 del d.lgs. n. 546/1992, proprio considerata</i>	
	<i>l'espressa qualificazione del gestore dei servizi ricettivi quale responsabile</i>	
	<i>d'imposta.</i>	
	<i>D'altra parte, occorre rilevare che la menzionata riforma non ha affatto</i>	
	<i>cancellato le funzioni, già valorizzate dal giudice della giurisdizione ai fini</i>	
	<i>del riscontro del rapporto di servizio, attribuite dalla legge e soprattutto dai</i>	

	<i>regolamenti comunali ai gestori dei servizi ricettivi («[...] Poiché i</i>	
	<i>Regolamenti comunali affidano al gestore della struttura ricettiva (o</i>	
	<i>“albergatore”) attività obbligatorie e funzionali alla realizzazione della</i>	
	<i>potestà impositiva dell’ente locale, tra detto soggetto ed il Comune si instaura</i>	
	<i>un rapporto di servizio pubblico ... con compiti eminentemente contabili [...]</i>	
	<i>Rapporto di servizio pubblico nel cui ambito le attività di riscossione e di</i>	
	<i>riversamento di denaro implicano la “disponibilità materiale” di denaro</i>	
	<i>pubblico”» Cass. s.u., sent. n. 19654/2018, già citata).</i>	
	<i>Anzi, la riforma, oltre a qualificare il gestore dei servizi alloggiativi come</i>	
	<i>responsabile d’imposta, ha esplicitamente affermato che egli è «responsabile</i>	
	<i>... della presentazione della dichiarazione, nonché degli ulteriori</i>	
	<i>adempimenti previsti dalla legge e dal regolamento comunale».</i>	
	<i>La riforma, dunque, per un verso ha aggiunto agli obblighi dell’albergatore</i>	
	<i>anche quello dichiarativo, e, nel contempo, ha recepito e ribadito gli obblighi</i>	
	<i>già previsti dalla legge e dai regolamenti comunali.</i>	
	<i>(...)</i>	
	<i>Orbene, considerato che soggetto passivo dell’imposta di soggiorno rimane</i>	
	<i>comunque chi usufruisce del servizio alloggiativo, la realizzazione del</i>	
	<i>procedimento di entrata, a struttura fisiologicamente trilatera, contempla</i>	
	<i>(salvo inadempimento del turista), per come, peraltro previsto nel</i>	
	<i>menzionato regolamento, un’attività (oltre che dichiarativa) di riscossione</i>	
	<i>da parte del gestore e di conseguente riversamento delle somme, da parte di</i>	
	<i>quest’ultimo, a beneficio dell’amministrazione, peraltro puntellata da un</i>	
	<i>insieme di obblighi ulteriori, sempre a carico dei soggetti gestori.</i>	
	<i>In definitiva, alla luce delle richiamate disposizioni normative, l’attribuzione</i>	
	29	

della qualifica giuridica di responsabile di imposta, ingenerante una obbligazione solidale “dipendente” (v. tra le molte, Sez. 5, Sentenza n. 12759 del 21/06/2016, Rv. 640163-01; Sez. 5, n. 18113/2021), non risulta incompatibile, dal punto di vista giuridico e fattuale, con la permanenza di un rapporto di servizio (lato sensu) tra l’amministrazione e il gestore, pacificamente evincibile dalla congerie di obblighi, non meramente adempitivi, attribuiti dall’ordinamento in capo al gestore dei servizi turistici; obblighi, anzi, coerenti con la qualifica di agente contabile e con la struttura dell’obbligazione tributaria, che imputa il tributo al turista quale unico obbligato principale, essendo soltanto a lui riferibile la manifestazione di capacità contributiva (art. 53 cost.) attinta dalla norma impositiva.

D’altra parte, considerato il fisiologico passaggio, nella dinamica del procedimento di entrata, di fondi dalle “mani” del turista a quelle del gestore dei servizi ricettivi e quindi alle casse dell’Amministrazione, appare arduo disconoscere, in capo al gestore dei servizi ricettivi, la qualifica di agente contabile, quanto meno in via di fatto.

D’altra parte, anche sotto il profilo teleologico, si è già evidenziato come l’individuazione normativa di soggetti ulteriori, rispetto al soggetto passivo dell’obbligazione tributaria, quali responsabili d’imposta, risponda evidentemente alla funzione di agevolare e meglio garantire l’amministrazione rispetto all’ipotesi di inadempimento dell’obbligazione tributaria da parte del soggetto passivo.

Orbene, anche sotto questo profilo, la riscontrabilità, in capo al gestore dei servizi turistico-alloggiativi, della concorrente qualifica di agente contabile legato da un rapporto di servizio con l’amministrazione, in quanto investito

della funzione di riscuotere e riversare il tributo, costituisce un ulteriore istituto di garanzia per l'Erario in ragione dei poteri officiosi riconosciuti dalla legge al Pubblico Ministero contabile (giudizio per resa di conto, giudizio per responsabilità contabile), con particolare riguardo per le ipotesi in cui il gestore abbia riscosso ma non riversato (vi sia stato cioè il "maneggio") il tributo e l'amministrazione comunale non abbia (per le più varie ragioni, decadenza etc..) proceduto verso il gestore con i provvedimenti previsti dall'ordinamento tributario e impugnabili dinanzi alle Corti di giustizia tributaria.

In definitiva, tra la qualifica di responsabile di imposta e quella di agente contabile pare sussistere, avuto riguardo ai dati normativi riscontrati, un rapporto che non può definirsi di inconciliabilità, ma semmai di complementarità, in funzione di una più incisiva tutela dell'erario.

Peraltro, è stato significativamente evidenziato come la possibile compresenza delle due qualifiche nel medesimo soggetto possa riscontrarsi anche per ulteriori ipotesi previste dall'ordinamento, quali il notaio, che, secondo pacifica giurisprudenza contabile (tra le tante, Sez. I appello, sent. n.410/2010), in base alla normativa vigente, «nel momento in cui riceve da contraenti privati denaro destinato al pagamento delle imposte previste dalla legge (registro ipotecarie e catastali, n.d.r.), è tenuto, nei termini previsti dalle norme di settore, a versare all'amministrazione finanziaria le somme ricevute, rivestendo, per ciò stesso, la qualifica di agente contabile pubblico.

[6] La possibile concorrenza delle giurisdizioni.

Se dunque al gestore dei servizi turistico-ricettivi può esser riconosciuta, oltre alla qualifica di responsabile d'imposta, anche quella di agente

contabile (in particolare, per l'ipotesi in cui abbia ricevuto il denaro dal contribuente e abbia omesso di riversarlo all'ente locale) legato all'amministrazione da un rapporto di servizio (nel senso già tratteggiato), ritiene il Collegio, ferma rimanendo la indiscussa giurisdizione tributaria qualora il gestore dei servizi ricettivi (ovvero anche il contribuente) ricorra avverso gli eventuali provvedimenti assunti dall'amministrazione finanziaria (accertamenti, irrogazione di sanzioni, etc...) ex art. 19 del d.lgs. n. 546/1992, che sia da condividere la tesi, del tutto prevalente nella giurisprudenza contabile anche recente, della possibile concorrenza (come accade, con altre giurisdizioni, anche per ulteriori settori affidati alla giurisdizione contabile) della giurisdizione contabile con quella tributaria (in termini sostanzialmente analoghi, successivamente alla riferita a qualificazione normativa del gestore quale responsabile d'imposta, Corte conti, Sez. II App. n. 34/2024, n. 91/2024; n. 266/2024), ferma restando la necessità di evitare, in sede esecutiva ed in ipotesi di concorrenza di strumenti di tutela azionati nelle due giurisdizioni, eventuali indebiti arricchimenti per le casse comunali.

Ritiene dunque il Collegio che dalla qualificazione normativa dell'albergatore quale responsabile d'imposta non possa semplicisticamente dedursi che non sia più configurabile un rapporto di servizio (lato sensu inteso) con l'amministrazione, stante l'oggettiva consistenza delle attività ad esso demandate, né tantomeno che al gestore di servizi ricettivi non possa esser riconosciuta la qualifica di agente contabile, dovendo egli provvedere ad un insieme di attività strumentali alla realizzazione dell'entrata pubblica e, in particolare, alla riscossione dal soggetto passivo del tributo (c.d.

	<i>“maneggio”) e al conseguente riversamento del denaro (ormai pubblico)</i>	
	<i>nelle casse dell’Ente locale.”.</i>	
	Ed in senso contrario, non vale neppure sostenere che il pertinente	
	regolamento del Comune di Roma, vigente <i>ratione temporis</i> , non attribuiva	
	espressamente al gestore la qualifica di agente contabile, considerato che,	
	come correttamente rappresentato nella sentenza impugnata, la qualifica di	
	agente contabile deriva direttamente dalla legge e che, comunque, pure sulla	
	base della prospettazione della Procura territoriale, le attività che la normativa	
	di riferimento impone al gestore della struttura consentono di configurare	
	l’esistenza di un rapporto di servizio con l’amministrazione comunale.	
	È, quindi, da rigettare il primo motivo di appello, dovendosi ritenere	
	sussistente la giurisdizione della Corte dei conti anche dopo l’entrata in vigore	
	della nuova normativa.	
	3. Le argomentazioni innanzi esposte valgono anche a motivare	
	l’infondatezza del secondo motivo di appello, nella parte in cui censura la	
	sentenza impugnata per avere qualificato il gestore della struttura come	
	agente contabile, sul presupposto del rapporto di servizio esistente tra	
	quest’ultimo e l’ente impositore.	
	Come già ampiamente esposto, infatti, la qualificazione del gestore della	
	struttura come responsabile di imposta non è incompatibile, anzi è	
	complementare, con la qualità di agente contabile e, comunque, con la	
	sussistenza di un rapporto di servizio con l’ente impositore.	
	Quanto al merito, come correttamente affermato nella sentenza impugnata e	
	ribadito nelle conclusioni della Procura generale, non risulta	
	convincentemente provata la totale estraneità dell’appellante alle dinamiche	
	33	

	gestorie della struttura ricettiva, ridondante, addirittura, nella impossibilità di	
	avvedersi di fatti gestori estremamente rilevanti.	
	In ogni caso, l'accettazione della nomina ad amministratore unico e	
	rappresentante legale della Torre Rossa s.r.l., che gestiva la struttura ricettiva	
	"The Church Village", comportava certamente, quantomeno, l'onere di	
	verificare gli aspetti salienti della gestione della società, senza che possa	
	valere come esimente la circostanza che il Mestriner si fosse determinato ad	
	accettare una carica solo formale.	
	All'assunzione della ridetta carica, infatti, consegue una posizione di garanzia	
	in relazione ad una serie di adempimenti, tra cui appunto, la riscossione ed il	
	riversamento dell'imposta di soggiorno, che rendono chi riveste la carica	
	responsabile pure per non avere attivato i poteri connessi alla carica, al fine	
	di provvedere e/o verificare il corretto adempimento degli obblighi di legge.	
	Il Mestriner, pertanto, quale amministratore unico e legale rappresentante	
	della società che gestiva la struttura ricettizia - oltre a rivestire la qualità di	
	responsabile di imposta, in applicazione del combinato disposto dell'art. 4,	
	comma 1-ter, del d.lgs. n. 23/2011 e dell'art. 5- <i>quiquies</i> del d.l. n. 146/2021	
	- rivestiva anche la qualità di agente contabile e, comunque, aveva un rapporto	
	di servizio con l'ente impositore, nel senso specificato dalla giurisprudenza	
	innanzi riportata, che gli imponeva il dovere di provvedere alle attività	
	previste dalla normativa primaria e secondaria relativa all'imposta di	
	soggiorno.	
	La violazione degli obblighi di legge incombenti sull'amministratore unico e	
	legale rappresentante della società che gestiva la struttura in discussione	
	consente di qualificare come illecita la condotta consistente nell'omesso	
	34	

	riversamento dell'imposta di soggiorno dovuta al Comune di Roma.	
	La connotazione dolosa della condotta si evince proprio dalla dichiarata,	
	consapevole trascuratezza per le vicende gestorie, ivi compresi gli	
	adempimenti delle doverose attività connesse all'imposta di soggiorno;	
	attività che la carica rivestita, in ragione dei connessi poteri, gli avrebbe	
	consentito - anzi imposto - di svolgere, come dimostra, peraltro, la circostanza	
	della attivazione dei ridetti poteri, dopo la contestazione del mancato	
	riversamento, mai negato nell' <i>an</i> e nel <i>quantum</i> .	
	Va, pertanto, respinto anche il secondo motivo di appello.	
	4. È, infine, da rigettare anche il terzo motivo di appello.	
	Il Collegio ritiene che il giudice di prime cure abbia congruamente valutato	
	l'apporto causale di altri soggetti non convenuti in giudizio, quantificando il	
	danno attribuito all'attuale appellante in un terzo del totale.	
	E, peraltro, non può farsi luogo alla riduzione dell'addebito (in senso proprio),	
	che, per giurisprudenza pacifica (Sez. III App, sent. n. 55 del 2025; Sez. II	
	App., sent. n. 116 del 2025 e n. 2 del 2025), non spetta, nel caso di condotte	
	connotate da dolo.	
	5. Ai sensi dell'art. 31, c. 1, c.g.c., le spese seguono la soccombenza e	
	sono liquidate, in favore dell'Erario, come da nota della segreteria, in euro	
	288,00 (duecentottantotto,00).	
	P.Q.M.	
	LA CORTE DEI CONTI	
	SEZIONE TERZA GIURISDIZIONALE CENTRALE D'APPELLO	
	definitivamente pronunciando, dichiara la contumacia di Torre Rossa s.r.l. in	
	fallimento e rigetta l'appello.	
	35	

Le spese seguono la soccombenza e sono liquidate in euro 288,00

(duecentottantotto,00).

Manda alla Segreteria per gli adempimenti di competenza.

Così deciso in Roma, nella camera di consiglio del 17 settembre 2025.

L'ESTENSORE

IL PRESIDENTE

Dott.ssa Giuseppina Mignemi

Dott.ssa Giuseppina Maio

F. to digitalmente

F. to digitalmente

Depositata il 23/09/2025

IL DIRIGENTE

F. to digitalmente